بررسی تحلیلی ارتباط میان تغییرات اقلام صورت‌های مالی و تغییرات مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

حسن صفار یزدی[1]

تاریخ دریافت: ۸۹/۹/۲۷ تاریخ پذیرش: ۸۹/۱۱/۱۲

چکیده

صورت‌های مالی اساسی گزارش‌هایی هستند که بیش از سایرگزارش‌های مالی مورد توجه قرار می گیرند. در این پژوهش ارتباط اطلاعات و ارقام ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد با مالیات مورد ارزیابی قرار می گیرد. برای این منظور از طریق آزمون همبستگی، ارتباط تغییرات اقلام هر یک از صورت‌های مالی و تغییرات مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است. نتیجهٔ بررسی حاکی از آن است که از میان اقلام صورت‌های مالی، هیچ‌یک توانایی پیش‌بینی مالیات را ندارند یعنی در واقع میان تغییر هیچکدام از اقلام صورت‌های مالی و تغییر مالیات همبستگی و رابطهٔ معنی داری وجود ندارد. در صورت وجود همبستگی، از طریق رگرسیون تک متغیره و چند متغیره، پیش‌بینی اقلام مزبور تعیین می‌شد. اگرچه اقلام صورت‌های مالی با توجه به تفاوت‌های زیاد استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، توانایی پیش‌بینی مالیات را ندارند و فرضیه-های اصلی پژوهش تأیید نمی‌شوند، اما با توجه به وجود اختلاف‌های دائمی (ناشی از معافیت‌های قانونی، مالیات‌های مقطوع و محدودیت‌های مجاز) میان سود حسابداری و سود مالیاتی، در صورت حذف اثر آنها در مرحلهٔ اول و نیز تطابق قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری در راستای کاهش اختلاف‌های موقت (ناشی از مبانی مختلف اندازه گیری و زمان بندی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها) در مرحلهٔ دوم، در هر یک از این دو مرحله می‌توان انتظار وجود رابطهٔ معنی داری میان تغییرات اقلام صورت‌های مالی و تغییرات مالیات را داشت.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی مالی، اقلام صورت‌های مالی، درصد تغییرات مالیات و اقلام صورت‌های مالی و درآمد مشمول مالیات

۱- کارشناس ارشد حسابداری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱- مقدمه

حسابداری را می‌توان فرآیند شناسایی، اندازه گیری، طبقه بندی و گزارش اطلاعات مالی به منظور فراهم آوردن امکان قضاوت آگاهانه و اتخاذ تصمیم‌های منطقی توسط استفاده کنندگان مالی تعریف نمود. انتظارها، نیازها و خواسته‌های استفاده کنندگان بسیار متنوع است و به طور معمول تعیین کنندهٔ نوع اطلاعاتی است که باید ارائه شود، تا مبنای قضاوت، ارزیابی و تصمیم گیری قرار گیرد. محصول نهایی گزارشگری مالی صورت‌های مالی است. در واقع هر صورت مالی منعکس کنندهٔ اطلاعاتی است که در مجموع این اطلاعات می‌تواند تصویر روشنی از واحد تجاری مورد نظر ارائه کند، به همین دلیل بخش عمده‌ای ازتئوری‌ها، پژوهش‌ها و استانداردهای حسابداری به صورت‌های مالی اختصاص دارد، اما از آنجا که حسابداری به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان توجه دارد، برخی تعریف‌ها، ویژگی‌های کیفی و رهنمودها دستیابی به این هدف‌ها را آسان می‌نماید. بر این اساس تصمیم گیری با ارزیابی انتظار وقوع رویدادهای آینده مرتبط است. ظرفیت و توان ارائهٔ اطلاعات مفید برای تصمیم گیری را به اصطلاح توان پیش‌بینی می‌نامند. به عبارت دیگر یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، سودمندی در پیش‌بینی است که در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران به عنوان هدف گزارشگری مالی مورد ملاحظه قرار گرفته است. سودمندی در پیش‌بینی به عنوان یکی از ویژگی‌های مربوط بودن اطلاعات به معنای آن است که اطلاعات مالی به شکلی فراهم شود که استفاده کنندگان را در پیش‌بینی نتایج جاری و آتی واحد تجاری یاری دهد.

در پژوهش حاضر سعی می‌شود تا توان پیش‌بینی اقلام صورت‌های مالی براساس درصد تغییراتشان و مقایسه‌ی آنها با درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مورد آزمون قرار گیرد.

۲- بیان مسأله پژوهش

مسأله‌ی اصلی پژوهش حاضر تعیین میزان مربوط بودن، همسویی و همبستگی بین درصد تغییرات اقلام نقدی و تعهدی موجود در صورت‌های مالی و درصد تغییرات مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ماده۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم این صورت های مالی توسط سازمان حسابرسی، مؤسسه های حسابرسی و حسابداران رسمی مورد حسابرسی مالیاتی قرار می گیرند، به بیان دیگر این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

پژوهش در پی یافتن رابطهٔ معنی داری میان اطلاعات و ارقام حسابداری و مالیات شرکت‌هاست تا مشخص شود حسابداران رسمی در امر تشخیص مالیات علاوه بر سود و همچنین اقلام نقدی تا چه میزان به اقلام تعهدی دیگر متکی هستند و آیا به وسیلهٔ درصد تغییرات اقلام صورت‌های مالی نسبت به سال قبل می‌توان درصد تغییرات مالیات در سال جدید و به تبع آن مبلغ مالیات در شرکت‌ها را برآورد کرد.

با توجه به اینکه محاسبهٔ مالیات اشخاص حقوقی در ایران طبق آخرین اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم براساس نرخ ثابت بیست و پنج درصد موضوع مادهٔ ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم و بر مبنای درآمد مشمول مالیات(سود مالیاتی) می‌باشد و درآمد مشمول مالیات به طور معمول تفاوت زیادی با سود قبل از مالیات در صورت سود و زیان شرکت‌ها دارد، لذا در این پژوهش اگر چه تغییرات اقلام صورت‌های مالی با مالیات قطعی شرکت‌ها مقایسه می‌شود ولی در واقع براساس این تغییرات در صورت وجود رابطه به نوعی پیش‌بینی درآمد مشمول مالیات یا سود مالیاتی صورت می‌گیرد، البته این پیش‌بینی در شرایطی امکانپذیر است که سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت موجود باشد و در واقع درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت با درآمد مشمول مالیات برآوردی (در صورت امکان پیش-بینی) مقایسه می‌شود تا صحت آن آزمون شود.

حال این سؤال مطرح است که آیا اقلام ترازنامه و صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد براساس درصد تغییراتشان نسبت به سال قبل، قابلیت پیش‌بینی مالیات شرکت را دارند؟ از میان اقلام صورت‌های مالی چه اقلامی برای پیش‌بینی مالیات شرکت مفید می‌باشند؟

آیا اقلام موجود در صورت‌های مالی به یک میزان قدرت پیش‌بینی مالیات شرکت را دارند؟

۳- پیشینهٔ پژوهش

مهم‌ترین رویدادهایی که قابلیت پیش‌بینی آنها با استفاده از اقلام صورت‌های مالی مورد پژوهش قرار گرفته است به شرح زیر می‌باشند:

۱. پیش‌بینی سود
۲. پیش‌بینی بازده سهام
۳. پیش‌بینی ریسک سیستماتیک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۴. پیش‌بینی رتبه‌بندی اوراق قرضه
۵. پیش‌بینی تصاحب مالکیت
۶. پیش‌بینی بحران مالی شرکت‌ها
۷. پیش‌بینی شهرت شرکت‌ها
۸. پیش‌بینی ساختار سرمایه

با توجه به مطالعات صورت گرفته در رابطه با بررسی تغییرات اقلام صورت‌های مالی و تغییرات مالیات شرکت ها، هیچ پژوهشی در این زمینه انجام نشده است، اما به لحاظ این که مالیات براساس سود تعیین می‌شود می‌توان پژوهش حاضر را در زمره‌ی گروه اول قرار داد و از پژوهش‌های انجام شده برای پیش‌بینی سود براساس اقلام صورت‌های مالی به عنوان پیشینه‌ی پژوهش حاضر نام برد که خلاصه‌ی پژوهش های انجام شده در ادامه شرح داده می‌شود. پژوهش‌های خارجی انجام شده در زمینه‌ی پیش‌بینی سود براساس اقلام صورت‌های مالی عبارتند از: پژوهش خانم او در سال ۱۹۹۰ و پژوهش گارود وریس در سال ۱۹۹۷.

درسال ۱۹۹۰ پژوهشی برای پیش‌بینی سود از طریق ارقام حسابداری غیر از سود توسط خانم او[1] انجام شد. استدلال او در این پژوهش این بود که محتوای اطلاعاتی اضافی ارقام حسابداری غیر از سود با قیمت سهام ارتباط دارند که ممکن است تا حدودی ناشی از توانایی این ارقام برای پیش‌بینی سودهای آتی باشد. نتیجه‌ای که حاصل شد این بود که ارقام حسابداری غیر از سود ممکن است به دلایل زیر توان پیش‌بینی سودهای آتی را داشته باشند:

نخست اینکه ارقام غیر از سود ممکن است به شناسایی جزء گذرای سود جاری که در بلندمدت محو خواهد شد کمک نماید،

دوم اینکه اطلاعات غیر از سود ممکن است منعکس کنندهٔ تصمیم‌های تأثیرگذار مدیریت بر سودهای آ تی باشد.

در سال ۱۹۹۷ دو پژوهشگر به نام‌های گارود و ریس[2] برای پیش‌بینی سود از چهار متغیر بنیادی

1- J.Ou. "The information content of non-earning accounting numbers as earning predictors", Journal of accounting research1990 .

1- N.Garrod and Wress. " Forcasting earning crath using fundamentals"

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شامل حقوق صاحبان سهام، سود خالص، تقسیم سود و قیمت سهام استفاده نمودند. آنها برای انجام این پژوهش مدل نمونه‌ای از شرکت‌های آلمان، فرانسه و انگلستان را برای دوره‌ی ۱۹۸۷ تا ۱۹۹۵ انتخاب کرده و با استفاده از رگرسیون، این چهار متغیر را مورد آزمون قرار دادند، نتایجی که از این پژوهش حاصل شد، مشخص نمود که متغیرها توان قابل توجهی در تبیین تغییرات در سود خالص طی دو سال بعد دارند.

پژوهش‌های داخلی انجام شده در زمینه‌ی پیش‌بینی سود بر اساس اقلام صورت‌های مالی عبارتند از:

پژوهشی باعنوان « سودمندی اقلام صورت های مالی غیر از سود در پیش بینی سود» در سال ۱۳۷۸ توسط علی رحمانی جهت دریافت درجهٔ دکتری دانشگاه علامه طباطبایی انجام گردید. در این پژوهش با استفاده از رویکرد پیش‌بینی سود، محتوای اطلاعاتی اضافی ارقام حسابداری مورد بررسی قرار گرفت، نتیجهٔ حاصل بدین صورت بود که اقلام صورت‌های مالی(سود عملیاتی هر سهم، سود خالص هر سهم، بازده حقوق صاحبان سهام) ارزش پیش‌بینی داشته و برای پیش‌بینی تغییرات سود سال بعد سودمند می‌باشند.

پژوهش دیگری با عنوان در سال ۱۳۸۵ توسط آرش درخشان مهر جهت دریافت درجه‌ی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات انجام گردید. نتیجهٔ حاصل بدین شرح بود که اگر چه تنها نسبت‌های حاصل از اقلام ترازنامه قدرت ضعیفی در پیش‌بینی سود دارند ولی تفاوت قابل توجهی بین اقلام ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد در پیش‌بینی سود خالص وجود ندارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۴- مبانی نظری

انواع مالیات‌ها

انواع مالیات‌ها از نظر ترتیب پرداخت به دو دستهٔ زیر تقسیم می‌شوند:

الف) مالیات‌های مستقیم ب) مالیات‌های غیر مستقیم.

مالیات‌های مستقیم مالیات‌هایی هستند که پرداخت کنندگان آن مشخص است، نام و مشخصات و منبع مالیاتی آنها و سایر اطلاعات مربوط به هر یک در پرونده‌های مالیاتی و فهرست مؤدیان درج گردیده است.این مالیاتها به طور مستقیم توسط مأموران مالیاتی مطالبه می‌شوند، و معمولاً به صورت فوری و در موعدهای کوتاه پرداخت می‌شوند.

مالیات‌های غیرمستقیم مالیات‌هایی هستند که پرداخت کنندگان آن برای سازمان امور مالیاتی ناشناخته می‌باشد به صورت غیر فوری پرداخت می‌شوند و بین مرحله‌های تشخیص و قطعی شدن از یک طرف و وصول و اجرا از طرف دیگر فاصله‌ی زمانی وجود دارد[۱]. در حال حاضر مالیات‌های مستقیم در ایران بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم و بنا بر آخرین اصلاحات ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به لحاظ منبع شامل مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد می‌باشند. مالیات بر دارایی(ثروت) شامل مالیات بر ارث، مالیات حق تمبر و مالیات نقل و انتقال حق واگذاری (سرقفلی) و مالیات بر درآمد شامل مالیات بر درآمد املاک(مستغلات)، مالیات بر درآمد کشاورزی، مالیات بر درآمد حقوق، مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی(شرکت‌ها) و مالیات بر درآمد اتفاقی می‌باشد. درآمدهای به دست آمده از فعالیت-های کشاورزی از پرداخت مالیات معاف هستند، همچنین مالیاتی به عنوان مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف وصول نمی‌شود. مالیات بر شرکت‌ها در میان انواع مالیات‌های مستقیم، مهم‌ترین رقم مالیاتی است[۲].

مالیات‌های غیرمستقیم در ایران بر قانون واحدی مبتنی نیست، بلکه به موجب قوانین متعدد و تبصره‌های قوانین بودجه کل کشور برقرار می‌گردند؛ قانون تجمیع عوارض یا قانون مالیات بر ارزش افزوده. مالیات‌های غیرمستقیم بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به مصرف کننده تحمیل می-

۱- محمد رزاقی، جزوه (۱۳۸۱)مبانی و قوانین مالیاتی تهران: دانشکده امور اقتصادی، صفحه ۱۴-۱۱ .

۲- غلامحسین دوانی، (۱۳۸۶) حسابداری مالیاتی تهران: انتشارات کیومرث، صفحه ۹.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

گردند شامل مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش مالیات بر واردات، مشتّمل بر حقوق گمرکی، سود بازرگانی، حق ثبت سفارش کالا، درصدی از ارزش خودروهای وارداتی می‌باشد. مالیات برمصرف و فروش، شامل مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی، تولید الکل طبی وصنعتی فروش سیگار، نوشابه، خودرو، در صدی از ارزش خودروهای داخلی، مالیات بر نقل و انتقال خودرو، فروش خاویار، نوار ضبط صوت و تصویر، حق اشتراک تلفن‌های خودکار و خدمات مخابراتی بین المللی. ازسال ۱۳۸۲ مالیات بر مصرف جایگزین مالیات تجمیع عوارض شد[۱].

مالیات بر درآمد شرکت‌ها

این مالیات برای نخستین بار در سال ۱۳۰۹ و به موجب قانون مالیات برشرکت‌ها و تجارت در ایران مرسوم گردید. به تدریج در قوانین و مقررات مربوط به این حالیات، با توجه به مقتضیات زمان و شرایط اقتصادی و اجتماعی کشور تغییراتی داده شد. براساس آخرین اصلاحیهٔ قانون مالیات‌های مستقیم مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بر طبق مادهٔ ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود. پس از اعمال زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

بر طبق ماده‌ی ۱۰۶ درآمدهای مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی بر طبق مقررات مادهٔ ۹۴ و بند الف مادهٔ ۹۵ این قانون و در موارد ذکر شده در مادهٔ ۹۷ این قانون به طور علی الرأس تشخیص می‌گردد[۲]. بنابراین با توجه به ماده‌ی ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات به سه شیوهٔ زیر تعیین می‌گردد:

۱. تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی الرأس مطابق ماده‌ی ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم؛
۲. تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق اعمال ضریب مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم،

۱ – همان منبع، صفحه ۱۵ .
۲ – جهانگیر منصور، (۱۳۸۲)، قانون مالیات‌های مستقیم تهران: نشر دیدار، صفحه ۷۴.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مشمولین بندهای الف و ب قانون مالیات‌های مستقیم؛

۳. تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر و مدارک، مطابق مواد ۱۴۷ تا ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم[۱]؛

تبیین ارتباط حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی

استانداردهای حسابداری عبارت از ضوابطی است که واحدهای اقتصادی باید در فرایند شناخت، اندازه گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده کنندگان رعایت کنند و در نتیجه معیاری برای سنجش کیفیت ارائهٔ صورت‌های مالی است. وقتی صورتهای مالی برپایهٔ این استانداردها تهیه شود، حسابرس مستقل می‌تواند اظهارنظر نماید که صورت‌های مالی به نحو مطلوب تهیه و ارائه شده است. گرچه وجود استانداردهای حسابداری ممکن است موجب محدود شدن کیفیت کار حسابداران به علت تفاوت ماهیت فعالیت های اقتصادی و شرایط محیطی شود و با آنکه وجود این استانداردها هزینه تهیه صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد اما تدوین استانداردهای حسابداری مزیت‌های متعددی به شرح زیر دارد که منافع آن نسبت به هزینه‌های آن به مراتب بیشتر است:

۱. تجهیز حرفهٔ حسابداری به مجموعه‌ای از قواعد کاربردی مفید؛
۲. ارتقای اجتناب ناپذیر کیفیت کار حسابداری ؛
۳. ایجاد امکان مقاومت حسابداران در برابر فشار مدیران نسبت به کاربرد روش‌های حسابداری نامناسب
۴. تضمین تأمین اطلاعات روشن، کامل و یکنواخت در دوره‌های مختلف برای استفاده کنندگان ازصورت‌های مالی؛
۵. ایجاد امکان مقایسه‌ی صورت‌های مالی واحدهای مختلف برای استفاده کنندگان ؛

این استانداردها باید به عنوان مبنای تهیهٔ صورت‌های مالی، واجد ویژگی‌هایی باشند که منجر به تهیه‌ی اطلاعات معتبر، مربوط و قابل فهم (ویژگی‌های کیفی اطلاعات) گردند. در همین راستا جریان اطلاعاتی که استانداردهای حسابداری را در سطح اقتصاد هدایت می‌کند و به آن کیفیت می-بخشدباید با قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان ابزار مهم اقتصادی همسویی داشته باشد. اما از آنجا که

۳- محمد بیگ پور، (۱۳۸۳) حسابرسی مالیاتی تهران:دانشکده امور اقتصادی، صفحه ۲۸ .

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

استانداردهای حسابداری و حسابرسی هدف‌های دیگرو استفاده کنندگان متفاوتی دارند، لذا قرار گرفتن دو نقطه سود مالیاتی و سود حسابداری بر روی هم و بروز اختلاف میان این عدد امری منطقی است.

رهنمودهای حسابداری از سال ۱۳۷۸ لازم الاجرا شد. اطلاعیه وزارت اموراقتصادی و دارایی در تاریخ ۱۳۸۰/۰۵/۰۴ بر لزوم رعایت استانداردهای حسابداری توسط اشخاص حقوقی تأکید نمود به گونه ای که در صورت عدم رعایت استانداردهای مذکور، صورت‌های مالی تهیه شده در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود. زمینهٔ همکاری میان سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کشور پس از تصویب قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، در قالب مادهٔ ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، زمینه همکاری میان سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کشور در امر تشخیص مالیات توجه متولیان هر دو سازمان را در مقابل الزامات و مقررات حاکم بیش از پیش جلب نموده به طوری که تجزیه و تحلیل و کاهش تعارض‌های موجود و نیز افزایش تطابق و تعامل بیشتر میان قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و استانداردهای حسابداری کشور ضرورتی اجتناب ناپذیر می‌باشد.

در حال حاضر حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی دارای زمینه های لازم به منظور تأثیرپذیری از یکدیگرند که یکی از عوامل مهم این اثرگذاری وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی است که به ترتیب به عنوان متولیان وضع استانداردهای حسابداری و سیاست-های مالیاتی هستند وسازمان‌های زیر مجموعهٔ وزارت امور اقتصادی و دارایی به حساب می آیند. که وجود این فرصت زمینهٔ تأثیرپذیری متقابل در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مالیاتی را مساعد نموده است به گونه‌ای که تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود با توجه به الزامات قانون مالیات‌های مستقیم در استاندارد شماره ۱۱ به عنوان روش‌های اختیاری پیشنهاد گردید وتدوین جدول روش و نرخ‌های استهلاک دارایی‌های ثابت به موجب ماده-ی ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم تأثیر بسیار گسترده بر حسابداری مالی داشته است.

از همه مهم‌تر می‌توان به تکالیف مقرر در تبصره‌ی ۲ ماده‌ی ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر تحریر آیین نامهٔ مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت‌های مالی نهایی براساس نوع فعالیت و همچنین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی با کسب نظر از جامعه حسابداران رسمی و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی اشاره نمود. از سوی دیگر برخی قواعد حاکم بر قانون مالیات‌های مستقیم به ویژه در مورد هزینه با استانداردهای حسابداری هماهنگ است و با آن تضاد جدی ندارد از جمله می‌توان برخی موارد را به شرح زیر ذکر نمود:

۱. نحوهٔ برخورد با مخارج سرمایه‌ای که طبق استانداردهای حسابداری جزء قیمت تمام شده‌ی دارایی‌ها محسوب می‌گردد و از منظر مالیاتی نیز جزء هزینه‌های قابل قبول تلقی نمی‌گردد.
۲. مفاد بند ۲۴ مادهٔ ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر قابل قبول بودن زیان حاصل از تسعیر ارز مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از جانب مؤدی.
۳. مفاد تبصره‌ی ۴ مادهٔ ۱۵۰ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر انعکاس هزینه‌ی استهلاک در اجاره‌های سرمایه‌ای بر اساس استانداردهای حسابداری.
۴. حق انتخاب نماینده‌ی بند ۳ مادهٔ ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم(موضوع ترکیب هیأت حل اختلاف مالیاتی) توسط مؤدی از میان اعضای جامعه حسابداران رسمی در موارد مرتبط.
۵. لزوم اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی مالیاتی و رعایت اصول و ضوابط استانداردهای حسابداری به موجب بند الف مادهٔ ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم.
۶. پیش‌بینی نرخ استهلاک برای هزینهٔ استهلاک برخی از دارایی‌های نامشهود از قبیل امتیازات، بهای خرید فرمول، علائم، حق تألیف، حق تصنیف و سایر حقوق خریداری انحصاری در بخش حقوق مالی جدول استهلاک موضوع مادهٔ ۱۵۱.
۷. پذیرفتن سود و کارمزد پرداختی(هزینه‌ی تأمین مالی) به بانک‌ها و مؤسسه‌های غیر بانکی مجاز طبق تبصرهٔ ۱۸ مادهٔ ۱۴۸.

موارد یاد شده گوشه‌ای از تعامل و نزدیکی قانون مالیات‌های مستقیم و استانداردهای حسابداری است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مغایرت‌های موجود میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ایران در زمینهٔ سود

به دلیل وجود اختلاف‌های زیاد بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، مبلغ سود قبل از مالیات (سود حسابداری) از مبلغ درآمد مشمول مالیات (سود مالیاتی) متفاوت می‌باشد. این تفاوت‌ها ناشی از تفاوت دیدگاه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی می‌باشد، زیرا در حسابداری به دلیل اصل محافظه کاری، درآمدها به کمترین میزان ممکن و هزینه‌ها به بیشترین میزان ممکن شناسایی می‌شوند و در نتیجه اصل بر شناسایی سود کمتر است، در حالی که در قوانین مالیاتی (به استثنای قوانین مربوط به معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی ناشی از سیاست‌های تشویقی دولت) در بیشتر اوقات به دلایل متعددی ، اصل بر شناسایی سود بیشتر می‌باشد و بر همین اساس هیچ گاه سود حسابداری و سود مالیاتی برابر نخواهند شد. در ادامه به دو گروه از تفاوت‌های استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در رابطه با سود قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات، اشاره می‌شود.

گروه اول: تفاوت‌های سود قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات به دلیل الزامات خاص قانونی (اغلب ناشی از اختلاف‌های دائمی بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی) شامل موارد زیرمی‌باشد:

۱. جدا کردن آن بخش(تمام یا قسمتی) از درآمدهایی که به موجب قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین کشور مشمول معافیت و بخشودگی می‌باشند، از درآمد مشمول مالیات، بموجب مادهٔ۸۱ و مواد ۱۳۲ تا ۱۴۵ فصل معافیت‌های مالیاتی قانون مالیات‌های مستقیم، قوانین برنامه‌های توسعهٔ اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، قوانین بودجه‌ی سالیانه‌ی کل کشور، قانون نحوهٔ انتشار اوراق مشارکت، قانون نحوهٔ ادارهٔ مناطق آزاد تجاری و سایر قوانین کشور.

۲. جدا کردن درآمدهایی که مالیات آنها از پیش به طور مقطوع پرداخت گردیده است، از درآمد مشمول مالیات (به خاطر تفاوت در نحوهٔ محاسبه‌ی درآمد مشمول مالیات آنها، اعمال نرخ‌های متفاوت با نرخ موضوع مادهٔ ۱۰۵ و یا جلوگیری از پرداخت مالیات مضاعف)، از قبیل درآمد اجاره بموجب مادهٔ۵۳، درآمد حاصل از نقل و انتقال قطعی املاک (مستغلات) و حق واگذاری محل (حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل) ناشی از فروش بموجب مادهٔ ۵۹، درآمد حاصل از نقل و انتقال قطعی املاک(مستغلات) ناشی از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

معاوضه طبق مادۀ۶۳، درآمد حاصل از ساخت و فروش املاک(اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها نگذشته باشدمطابق با مادۀ ۷۷، درآمد حاصل از سود سهام یا سهم الشرکه‌ی دریافتی از شرکت‌های سرمایه پذیر طبق تبصرۀ چهار مادۀ ۱۰۵، درآمد اتفاقی نقدی و غیر نقدی حاصل از نقل و انتقال یکجانبه و بلاعوض، معامله‌های محاباتی، یا به عنوان جایزه و یا هر عنوان دیگری از این قبیل طبق مادۀ ۱۱۹، درآمد حاصل از نقل و انتقال (فروش) سهام، حق‌تقدم سهام و سایر اوراق بهاداری که در بورس معامله می‌شوند بموجب تبصرۀ یک مادۀ ۱۴۳، درآمد حاصل از نقل و انتقال(فروش) سهام، سهم الشرکۀ شرکاء و حق‌تقدم سهام سایر شرکت‌ها (خارج از بورس) بموجب تبصرۀ دو مادۀ ۱۴۳.

۳. پذیرفته نبودن هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف از مالیات شرکت‌ها بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم، مانند هزینه‌های صادرات کالا و خدمات و هزینۀ فعالیت‌های کشاورزی.

۴. پذیرفته نبودن هزینه‌های مرتبط با درآمدهایی که مالیات آنها از پیش به صورت مقطوع پرداخت گردیده است، مانند هزینه‌های سرمایه گذاری و نیز هزینۀ استهلاک و سایر هزینه‌های ملک اجاری در رابطه با درآمد حاصل از اجارۀ املاک.

۵. در نظر گرفتن وجوه قابل وصول به موجب قوانین مصوب تحت عنوان‌های دیگری غیر از مالیات بر درآمد (مانند عوارض سه در هزار اتاق بازرگانی از مأخذ درآمد مشمول مالیات)، به عنوان یک رقم کاهندۀ از درآمد مشمول مالیات بر اساس تبصرۀ ۵ ماده‌ی ۱۰۵ قانون مالیات-های مستقیم.

۶. در نظر گرفتن استهلاک زیان قابل قبول (تأیید شدۀ) سال‌های قبل به عنوان یک رقم کاهندۀ از درآمد مشمول مالیات بر اساس بند ۱۲ ماده‌ی ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم.

۷. پذیرفته نبودن اثر تعدیلات سنواتی ناشی از تغییر در رویۀ حسابداری یا اصلاح اشتباه بر سود (زیان) انباشته ابتدای دوره، به عنوان سود(زیان) دورۀ جاری طبق بند ۳۷ و ۳۸ استاندارد شماره ۶ استانداردهای حسابداری، برخلاف قانون مالیات‌های مستقیم که در صورت منظور نشدن این تعدیلات در محاسبۀ درآمد مشمول مالیات سال‌های قبل، خالص اقلام بدهکار و بستانکار حساب تعدیلات سنواتی به عنوان کاهنده یا افزاینده‌ی درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

گروه دوم : تفاوت‌های سود قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات به دلیل مغایرت‌های موجود بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی (اغلب ناشی ازاختلاف‌های موقت بین آنها) شامل موارد زیر می‌باشد:

۱. پذیرفته بودن درآمد تحقق نیافتهٔ حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت (شامل سرمایه-گذاری‌های بلند مدت) به عنوان درآمد دورهٔ تجدید ارزیابی در قانون مالیات‌های مستقیم (به استثنای شرکت‌هایی که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت و شرکت‌های دولتی می‌باشد بموجب مادهٔ۶۲ قانون برنامهٔ سوم توسعه)، بر خلاف بند ۳۹ استاندارد شماره ۱۱ استانداردهای حسابداری که تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی در بخش حقوق صاحبان سهام شناسایی می-شود.

۲. پذیرفته نبودن استهلاک مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت بموجب تبصرهٔ۱۰ جدول استهلاک موضوع مادهٔ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم (به استثنای شرکت‌هایی که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت و شرکت‌های دولتی می‌باشد طبق مادهٔ۶۲ قانون برنامهٔ سوم توسعه)، برخلاف بند ۴۱ و ۴۲ استاندارد شماره ۱۱ استانداردهای حسابداری که معادل استهلاک اضافی ناشی از تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی به حساب سود(زیان) انباشته منظور می‌شود و در واقع درآمد حاصل از تجدید ارزیابی به جای سال تجدید ارزیابی در طی سال‌های استفاده از دارایی شناسایی می‌شود.

۳. پذیرفته نبودن هزینهٔ کاهش ارزش دفتری دارایی‌های ثابت ناشی از تجدید ارزیابی در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۴۰ استاندارد شماره ۱۱ استانداردهای حسابداری.

۴. پذیرفته نبودن زیان قابل پیش‌بینی قراردادهای بلندمدت پیمانکاری در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۲۲ و ۲۴ استاندارد شماره ۹ استانداردهای حسابداری.

۵. پذیرفته نبودن ذخیرهٔ بدهی‌های احتمالی(پیشامدهای احتمالی موجود در تاریخ ترازنامه در هنگام تنظیم صورت‌های مالی) در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۸ و ۹ و ۱۰ و۱۱ استاندارد شماره ۴ استانداردهای حسابداری.

۶. پذیرفته نبودن اثررویدادهای تعدیلی بین تاریخ ترازنامه وتاریخ تصویب صورت‌های مالی بر ارقام صورت‌های مالی در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۶و۷ استاندارد شماره ۵

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

استانداردهای حسابداری.

۷. جدا نکردن مالیات اقلام غیر مترقبه از فعالیت‌های عادی در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۲۶ و ۲۹ استاندارد شماره ۶ استانداردهای حسابداری که مالیات آنها به طور جداگانه محاسبه می‌شود.

۸. مستهلک کردن هزینه‌های تأسیس از قبیل مخارج ثبت مؤسسه، حق مشاوره و هزینه‌های مازاد بر درآمد دورهٔ قبل از بهره برداری و دورهٔ بهره برداری آزمایشی طی حداکثر ده سال بر اساس بند ۴ مادهٔ ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، بر خلاف بند ۵۵ استاندارد شماره ۱۷ و بند ۶ و۷ استاندارد شماره ۲۴ استانداردهای حسابداری که در صورت قابل انتساب نبودن به دارایی-های مربوط در دوره‌ی وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شوند و تحت عنوان دارایی جداگانه شناسایی نمی‌شوند.

۹. پذیرفته نبودن هزینه‌ی استهلاک دارایی‌های نامشهود (به جز موارد ذکر شده در بخش حقوق مالی جدول استهلاک موضوع مادهٔ ۱۵۱ شامل امتیازات، بهای خرید فرمول، علائم، حق تألیف، حق تصنیف و سایر حقوق خریداری انحصاری) طبق بند ۱ مادهٔ ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۷۴ استاندارد شماره۱۷ استانداردهای حسابداری.

۱۰. پذیرفته نبودن زیان ناشی از حذف دارایی‌های نامشهود بدون منافع اقتصادی آتی در زمان برکناری (کنارگذاری) در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۸۹ استاندارد شماره ۱۷ استانداردهای حسابداری.

۱۱. پذیرفته نبودن زیان ناشی از حذف دارایی‌های ثابت بلااستفاده و بدون منافع اقتصادی آتی در زمان برکناری (کنارگذاری) در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۷۰ و ۷۱ استاندارد شماره ۱۱ استانداردهای حسابداری.

۱۲. پذیرفته نبودن زیان ناشی از کاهش ارزش موجودی کالا که با رعایت قاعدهٔ اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش حاصل می‌شود، در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۴۶ استاندارد شماره ۸ استانداردهای حسابداری.

۱۳. پذیرفته نبودن زیان حاصل از عملیات متوقف شده در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۱۸ استاندارد شماره ۶ استانداردهای حسابداری.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱۴. پذیرفته نبودن هزینهٔ ضایعات غیرمتعارف تولید شامل ضایعات غیرعادی در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف استانداردهای حسابداری.

۱۵. پذیرفته نبودن ذخیرهٔ کاهش دائمی در ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت طی دوره در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۳۴ و ۵۳ و ۵۵ استاندارد شماره ۱۵ استانداردهای حسابداری.

۱۶. پذیرفته نبودن هزینهٔ ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت طی دوره در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۳۲ و ۳۳ و ۵۳ و۵۴ استاندارد شماره ۱۵ استانداردهای حسابداری.

۱۷. پذیرفته نبودن ذخیرهٔ مطالبات مشکوک الوصول در قانون مالیات‌های مستقیم طبق بند ۱۱ مادهٔ ۱۴۸، در صورت عدم احراز شرایط زیر: الف) مطالبات، مربوط به فعالیت مؤسسه باشد، ب) احتمال زیادی برای لاوصول ماندن (سوخت شدن) آن وجود داشته باشد، و پ) در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که وصول یا عدم وصول آن محقق و مشخص شود، برخلاف استانداردهای حسابداری

۱۸. پذیرفته نبودن هزینه‌های شناسایی شده در اثر تغییر در برآوردهای حسابداری در محاسبهٔ درآمد مشمول مالیات در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند۳۱ استاندارد شماره ۶ استانداردهای حسابداری.

۱۹. در نظر گرفتن هزینهٔ استهلاک برای دارایی‌هایی که به طور موقت مورد استفاده و استعمال قرار نمی‌گیرند، بر اساس ۳۰ درصد نرخ استهلاک، طبق تبصره‌ی ۶ جدول استهلاک موضوع ماده‌ی ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم، بر خلاف استانداردهای حسابداری که مورد ملاحظه نمی‌گیرد.

۲۰. پذیرفته بودن سود و کارمزد پرداختی(هزینه‌ی تأمین مالی) بابت تسهیلات دریافتی از بانک-های خارجی به عنوان هزینهٔ قابل قبول در صورت به کار گیری در سرمایه در گردش (خالص دارایی‌های جاری) و یا ایجاد دارایی‌های ثابت، طبق بخشنامهٔ شماره ۱۱۵۵۴ در اجرای تبصرهٔ ۱ ماده‌ی ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، بر خلاف بند ۷ و ۸ و ۱۰ استاندارد شماره ۱۳ استانداردهای حسابداری که مخارج تأمین مالی قابل انتساب به تحصیل یک دارایی به طور مستقیم، باید به عنوان بخشی از بهای تمام شدهٔ دارایی محسوب شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

برای رفع مغایرت‌های یاد شده میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم، راهکارهایی به شرح زیر در راستای کاهش اختلاف‌ها و تعارض‌های موجود و اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم پیشنهاد می‌گردد:

۱. تجدید نظر در فهرست هزینه‌های قابل قبول مندرج در ماده‌ی ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم با نظر به استانداردهای حسابداری و شرایط حاکم اقتصادی،
۲. پذیرش درآمد تحقق نیافته‌ی ناشی از تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی و نه در دورهٔ تجدید ارزیابی
۳. پذیرش هزینهٔ کاهش ارزش موجودی‌ها با توجه به تغییرات سریع فناوری
٤. پذیرش هزینهٔ کاهش ارزش انواع دارایی‌ها
۵. پذیرش زیان ناشی از حذف انواع دارایی‌های بلا استفاده و بدون منافع اقتصادی آتی در زمان برکناری(کنارگذاری)
٦. اظهار نظر صریح در خصوص پذیرش استهلاک دارایی‌های نامشهود
۷. تأکید بر لزوم رعایت استاندارد شماره ۳ درخصوص چگونگی شناسایی درآمدها
۸. پذیرش ذخیرهٔ مطالبات مشکوک الوصول بر اساس معیارهای استانداردهای حسابداری
۹. پذیرش زیان قابل پیش‌بینی قراردادهای بلندمدت پیمانکاری
۱۰. پذیرش ذخیرهٔ بدهی‌های احتمالی
۱۱. پذیرش اثرو یدادهای تعدیلی بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تصویب صورت‌های مالی برارقام صورت‌های مالی
۱۲. پذیرش زیان حاصل از عملیات متوقف شده
۱۳. اظهار نظر صریح در خصوص پذیرش هزینهٔ ضایعات غیرعادی تولید
۱٤. شناسایی هزینه‌های تأسیس و قبل از بهره برداری در صورت قابل انتساب نبودن به دارایی‌های مربوط در دورهٔ وقوع به عنوان هزینه و نه به عنوان دارایی جداگانه
۱۵. پذیرش هزینه‌های شناسایی شده در اثر تغییر در برآوردهای حسابداری
۱٦. پذیرش مخارج تأمین مالی قابل انتساب به تحصیل یک دارایی به طور مستقیم، به عنوان بخشی از بهای تمام شده‌ی دارایی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تفاوت‌های موجود بین سود حسابداری و سود مالیاتی از دیدگاه تئوری

تفاوت در نحوه‌ی محاسبه سود حسابداری و سود مشمول مالیات، موجب بروز پدیده‌ای به نام تخصیص بین دوره‌ای مالیات، در استانداردهای حسابداری برخی کشورها شده که در آن، حسابی به عنوان مالیات انتقالی به دوره های آتی برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد گردیده است.

برخی از نظریه پردازان حسابداری پیشنهاد کرده‌اند که هزینه‌ی مالیات بر مبنای سود گزارش شده حسابداری محاسبه شود. اما با توجه به تفاوت اساسی اهداف محاسبهٔ سود حسابداری و سود (درآمد) مشمول مالیات، ممکن است این پیشنهاد راه حل قابل قبولی را در بر نداشته باشد. برخی دیگر از صاحبنظران بر این باورند که ابهام‌های ایجاد شده در ذهن استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را می‌توان با گزارش هزینهٔ مالیات به مبلغی مساوی مبلغی که باید به دستگاه مالیاتی پرداخت شود برطرف کرد. به بیان دیگر، چرا باید تخصیص بین دوره‌ای مالیات وجود داشته باشد؟ آیا حذف این روش حسابداری موجب ارائهٔ اطلاعات روشن‌تر به استفاده کنندگان و افشای مناسبتر نمی‌شود؟

تفاوت‌های عمدهٔ بین سود(درآمد) مشمول مالیات و سود گزارش شده به سهامداران را می‌توان تحت دو عنوان اصلی زیر طبقه بندی کرد:

۱. اختلاف‌های دائمی که از قوانین مربوط به معافیت‌ها یا محدودیت‌های مجاز، به دلایل اقتصادی سیاسی یا اداری ناشی می‌شود و ربطی به محاسبه سود خالص حسابداری ندارد.

۲. اختلاف‌های موقت که از موارد زیر ناشی می‌گردد:

الف) تفاوت زمان بندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان که تفاوت‌های بین دوره‌ای نیز نامیده می‌شود.

ب) تفاوت‌های مربوط به مبانی مختلف اندازه گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی که تفاوت‌های ارزشیابی نیز نامیده می‌شود.

در مواردی که تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری مربوط به اختلاف موقت است، ثبت هزینهٔ مالیات مبتنی بر سود حسابداری (قبل از مالیات) تخصیص بین دوره‌ای مالیات را ایجاب می‌کند. اصل زیربنای تخصیص بین دوره‌ای مالیات این است که مالیات پرداختی از سودی تبعیت کند که مبنای محاسبهٔ آن است. سودی که در دورهٔ مالی جاری مشمول مالیات، اما در دوره‌های مالی بعد شناسایی و گزارش می‌شود، موجب انتقال هزینهٔ مالیات به دوره‌های بعد می‌گردد. سودی که برای مقاصد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

حسابداری در دورهٔ مالی جاری شناسایی اما در دوره‌های مالی بعد مشمول مالیات می‌باشد، موجب شناسایی هزینه‌ی مالیات در دورهٔ جاری می‌گردد.

تمایل به گزارش اقلامی که به طور مستقیم به بدهکار سود انباشته منظور می‌شود و یا سود و زیان-های غیرمترقبه و سایر اقلام غیر عملیاتی که پس از احتساب مالیات گزارش می‌شوند، موجب به کارگیری روشی می‌گردد که « تخصیص طی دورهٔ مالیات» نام دارد. در این روش، جمع هزینهٔ مالیات واحد انتفاعی به بخش‌های مختلف صورت سود و زیان و صورت سود (زیان) انباشته تخصیص می‌یابد. نظر به اینکه به کارگیری این روش موجب تأثیر بر اقلام صورت سود و زیان و صورت سود (زیان) انباشتهٔ یک دوره‌ی مشخص می‌شود، مخالفت چندانی با آن به عمل نیامده است. علاوه بر این، تخصیص طی دورهٔ مالیات، موجب اختلاف بین مبلغ مالیات پرداختی و هزینهٔ مالیات گزارش شده نمی-شود.[۱]

۵- فرضیه‌های پژوهش

هدف کلی پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که آیا بین تغییرات اقلام ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد (متغیرهای مستقل) و تغییرات مالیات (متغیر وابسته) ارتباط معنی‌داری وجود دارد یا خیر؟ به عبارت دیگر آیا متغیرهای مستقل توانایی توضیح و تبیین متغیر وابسته را دارند یا خیر؟ این هدف را با طرح فرضیه های اصلی و فرعی زیر بررسی می‌کنیم:

۱- رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات اقلام ترازنامه و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۱-۱: رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات دارایی‌های جاری و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۱-۲: رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات دارایی‌های غیرجاری و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۱-۳: رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات بدهی‌های جاری و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

---

۱ - رضا شباهنگ، (۱۳۸۲) تئوری حسابداری تهران: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، جلد دوم،صفحه ۴۴-۴۰

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فرضیهٔ فرعی ۱-۴: رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات بدهی‌های غیرجاری و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۱-۵: رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات حقوق صاحبان سهام و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

۲- رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات اقلام صورت سود و زیان و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۲-۱: رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات درآمد ناشی از فروش کالا و ارائهٔ خدمات(درآمدهای عملیاتی) و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۲-۲: رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته و خدمات ارائه شده(هزینه‌های عملیاتی) و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۲-۳: رابطهٔ معنی داری میان درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۲-۴: رابطهٔ معنی داری میان درصد تغییرات هزینه‌های مالی و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۲-۵: رابطهٔ معنی داری میان درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

۳- رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات اقلام صورت جریان وجوه نقد و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۳-۱: رابطهٔ معنی داری میان درصد تغییرات وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۳-۲: رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات وجوه نقد ناشی از بازده‌ی سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فرضهٔ فرعی ۳-۳: رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیهٔ فرعی ۳-۴: رابطهٔ معنی‌داری میان درصد تغییرات وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

۶- روش و قلمرو پژوهش

در این پژوهش کاربردی بخش نظری نخست به روش توصیفی و بخش عملی پژوهش به روش همبستگی صورت پذیرفته است.

قلمرو مکانی، زمانی و موضوع پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

قلمرو مکانی: شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که براساس ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم توسط سازمان حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی یا حسابداران رسمی مورد حسابرسی مالی و مالیاتی قرار گرفته‌اند و در اداره کل مؤدیان بزرگ مالیاتی دارای پرونده مالیاتی می‌باشند.

قلمرو زمانی: شامل چهار سال از سال ۱۳۸۱ (اولین سال اجرای قانون مالیات‌های مستقیم با اصلاحات جدید) تا سال ۱۳۸۴ (آخرین سال رسیدگی مالیاتی عملکرد شرکت‌ها در زمان انجام این پژوهش) و سه دوره زمانی ۱۳۸۲-۱۳۸۱، ۱۳۸۳-۱۳۸۲ و ۱۳۸۴-۱۳۸۳ می‌باشد.

قلمرو موضوعی: ارتباط میان درصد تغییرات اقلام صورت‌های مالی و درصد تغییرات مالیات می‌باشد.

۷- روش‌ها و ابزارهای گردآوری اطلاعات

جهت انجام این پژوهش و نتیجه‌گیری صحیح از آن، دو گروه اطلاعات مورد استفاده قرار گرفته است:

گروه اول: اطلاعات مربوط به مبانی نظری و ادبیات پژوهش می‌باشد که مفاهیم بنیادی و چارچوب پژوهش را بیان می‌دارد و دسترسی به این اطلاعات از طریق مطالعه‌های کتابخانه‌ای و با استفاده از اطلاعات موجود در کتاب‌ها، تألیف‌ها، ترجمه‌ها، مقاله‌ها، پایان‌نامه‌ها، سایت‌ها و بانک‌های اطلاعاتی و سایر منابع مرتبط با موضوع مورد بررسی، صورت گرفته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

گروه دوم: اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی و پرونده مالیاتی شرکت‌ها می‌باشد که شامل اقلام صورت‌های مالی و مالیات قطعی شرکت‌هاست و این اطلاعات از طریق نرم‌افزار « ره آورد نوین بورس اوراق بهادار تهران»و سایت Rdis.ir و اداره کل مؤدیان بزرگ مالیاتی جمع‌آوری شده است.

۸- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از روش‌های آمار توصیفی و روش های همبستگی، رگرسیون خطی تک متغیره و چند متغیره استفاده می‌شود و روش‌های آماری به کمک نرم‌افزارهای SPSS و EXCEL مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند.

در این پژوهش مدل‌های رگرسیون خطی ساده یا دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات تک تک اقلام صورت‌های مالی و درصد تغییرات مالیات (سنجش فرضیه‌های فرعی) و نیز مدل های رگرسیون چندگانه یا چند متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات اقلام هر یک از صورت‌های مالی و درصد تغییرات مالیات (سنجش فرضیه‌های اصلی) به شرح زیر می باشند:

۱- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات دارایی‌های جاری و درصد تغییرات مالیات $Y_1=\alpha_1+\beta_1(X_1)$

۲- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات دارایی‌های غیرجاری و درصد تغییرات مالیات $Y_2=\alpha_2+\beta_2(X_2)$

۳- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات بدهی‌های جاری و درصد تغییرات مالیات $Y_3=\alpha_3+\beta_3(X_3)$

۴- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات دارایی‌های غیرجاری و درصد تغییرات مالیات $Y_4=\alpha_4+\beta_4(X_4)$

۵- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات حقوق صاحبان سهام و درصد تغییرات مالیات $Y_5=\alpha_5+\beta_5(X_5)$

۶- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات درآمد حاصل از فروش کالا و ارائهٔ خدمات (درآمدهای عملیاتی) و درصد تغییرات مالیات $Y_6=\alpha_6+\beta_6(X_6)$

۷- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات بهای تمام شده کالای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فروش رفته و خدمات ارائه شده (هزینه‌های عملیاتی) و درصد تغییرات مالیات $Y_۷=\alpha_۷+\beta_۷(X_۷)$

۸- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و هزینه‌ها و درصد تغییرات مالیات $Y_۸=\alpha_۸+\beta_۸(X_۸)$

۹- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات هزینه های مالی و درصد تغییرات مالیات $Y_۹=\alpha_۹+\beta_۹(X_۹)$

۱۰- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی و درصد تغییرات مالیات $Y_{۱۰}=\alpha_{۱۰}+\beta_{۱۰}(X_{۱۰})$

۱۱- مدل رگرسیون دومتغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات وجه نقد عملیاتی و درصد تغییرات مالیات $Y_{۱۱}=\alpha_{۱۱}+\beta_{۱۱}(X_{۱۱})$

۱۲- مدل رگرسیون دومتغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات وجه نقد حاصل از بازده سرمایه گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی و درصد تغییرات مالیات $Y_{۱۲}=\alpha_{۱۲}+\beta_{۱۲}(X_{۱۲})$

۱۳- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات وجه نقد سرمایه‌گذاری و درصد تغییرات مالیات $Y_{۱۳}=\alpha_{۱۳}+\beta_{۱۳}(X_{۱۳})$

۱۴- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات وجه نقد تأمین مالی و درصد تغییرات مالیات $Y_{۱۴}=\alpha_{۱۴}+\beta_{۱۴}(X_{۱۴})$

۱۵- مدل رگرسیون چند متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات اقلام ترازنامه و درصد تغییرات مالیات $Y_{۱۵}=\alpha_{۱۵}+\beta_{۱}(X_{۱}) +\beta_{۲}(X_{۲}) +\beta_{۳}(X_{۳}) +\beta_{۴}(X_{۴}) +\beta_{۵}(X_{۵})$

۱۶- مدل رگرسیون چند متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات اقلام صورت سود و زیان و درصد تغییرات مالیات $Y_{۱۶}=\alpha_{۱۶}+\beta_{۶}(X_{۶}) +\beta_{۷}(X_{۷}) +\beta_{۸}(X_{۸}) +\beta_{۹}(X_{۹}) +\beta_{۱۰}(X_{۱۰})$

۱۷- مدل رگرسیون چند متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات اقلام صورت جریان وجوه نقد و درصد تغییرات مالیات $Y_{۱۷}=\alpha_{۱۷}+\beta_{۱۱}(X_{۱۱}) +\beta_{۱۲}(X_{۱۲}) +\beta_{۱۳}(X_{۱۳}) +\beta_{۱۴}(X_{۱۴})$

۱۸- مدل رگرسیون چند متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات اقلام صورت‌های مالی و درصد تغییرات مالیات

$$Y_{۱۸}=\alpha_{۱۸}+\beta_{۱}(X_{۱}) +\beta_{۲}(X_{۲}) +\beta_{۳}(X_{۳}) +\beta_{۴}(X_{۴}) +\beta_{۵}(X_{۵}) +\beta_{۶}(X_{۶}) +\beta_{۷}(X_{۷})$$
$$+\beta_{۸}(X_{۸})+\beta_{۹}(X_{۹}) +\beta_{۱۰}(X_{۱۰}) +\beta_{۱۱}(X_{۱۱}) +\beta_{۱۲}(X_{۱۲}) +\beta_{۱۳}(X_{۱۳}) +\beta_{۱۴}(X_{۱۴})$$

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

عرض ازمبدأ :αi متغیرهای مستقل: Xi

شیب خط: βi تغییرات مالیات (متغیروابسته): Yi

۹- جامعه‌ی آماری

در پژوهش حاضر، جامعهٔ آماری شامل کلیهٔ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که دارای ویژگی‌های زیر باشند:

۱. تاریخ پذیرش آنها در بورس اوراق بهادار تهران قبل از شروع سال ۱۳۸۱ باشد و سهام آنها تا پایان سال ۱۳۸۴ مورد معامله قرار گرفته باشد.
۲. سال مالی آنها پایان اسفند ماه هر سال باشد.
۳. در فاصلهٔ سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴ دچار توقف عملیات و تغییر دورهٔ مالی نشده باشند.
۴. شرکت‌ها در طول سال‌های ذکر شده سودده بوده باشند.
۵. دست کم در سه سال، توسط سازمان حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی براساس ماده‌ی ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته شده باشند.
۶. در اداره کل مؤدیان بزرگ دارای پروندهٔ مالیاتی باشند.

در این پژوهش با توجه به محدودیت‌های اشاره شده، تعداد ۳۰ شرکت، واجد شرایط جهت بررسی بوده‌اند که با توجه به تعداد محدود آنها، تمام این شرکت‌ها به عنوان جامعه آماری پژوهش انتخاب شده‌اند و نمونه گیری صورت نگرفته است. اسامی این شرکت‌ها به شرح زیر می‌باشد:

۱- افست، ۲- ایران ارقام، ۳- ایران گچ، ۴- بانک اقتصاد نوین، ۵- بهنوش، ۶- پارس خودرو، ۷- پلاسکوکار سایپا، ۸- تکنوتار، ۹- تولید اتومبیل سایپا، ۱۰- تولید محورخودرو، ۱۱- جام دارو، ۱۲- خوراک دام پارس، ۱۳- داده پردازی، ۱۴- داروسازی اسوه، ۱۵- داروسازی جابر بن حیان، ۱۶- رایان سایپا، ۱۷- زامیاد، ۱۸- سایپا دیزل، ۱۹- سایپا آذین، ۲۰- سینا دارو، ۲۱- صنعتی و سرمایه گذاری سپنتا، ۲۲- شهاب، ۲۳- صنعتی ناب، ۲۴- کمک فنر ایندامین سایپا، ۲۵- لیزینگ ایران، ۲۶- مارگارین، ۲۷- محورسازان، ۲۸- نورد و تولید قطعات فولادی، ۲۹- نفت بهران، ۳۰- نفت پارس

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱۰-آزمون فرضیه‌ها

با آزمون هر یک از فرضیه‌های فرعی به صورت مقطعی در هر یک از دوره‌های مورد مطالعه (۱۳۸۲-۱۳۸۱، ۱۳۸۳-۱۳۸۲و ۱۳۸۴-۱۳۸۳) و پس از آن به صورت تجمعی برای کل سه دوره در طول چهار سال (۱۳۸۱تا۱۳۸۴) و نیز آزمون هر یک از فرضیه‌های اصلی به همین ترتیب، این نتیجه‌ها به دست آمد که با توجه به مشابه بودن آنها برای فرضیه‌های فرعی و اصلی به صورت مقطعی و تجمعی تنها اطلاعات آماری فرضیه‌های فرعی به صورت تجمعی ارائه می‌گردد:

۱. در مرحله اول برای آزمون نرمال بودن داده‌ها با انجام آزمون کولموگروف- اسمیرنوف بر اساس فرضیهٔ زیر برای هر یک از متغیرها عمل می‌کنیم.

دادهٔ مورد بررسی از آزمون نرمال پیروی می‌کند : H_0

دادهٔ مورد بررسی از آزمون نرمال پیروی نمی‌کند: H_1

با انجام این آزمون جدول‌های زیر حاوی اطلاعات میانگین، انحراف معیار، آمارهٔ Z و سطح معنی-داری آزمون، به دست می‌آید:

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test (مالیات)

TAX۸۱ ۸۴		
۹۰	N	
.۵۳۳۲۶	Mean	
۱ ۹۸	Std. Deviation	Normal Parameters(a,b)
.۱۷۳	Absolute	Most Extreme Differences
.۱۷۳	Positive	
-.۰۹۶	Negative	
۱.۳۲۶	Kolmogorov-Smirnov Z	
.۰۵۹	Asymp. Sig. (2-tailed)	

درصد تغییرات مالیات در طول دوره‌ی ۸۴-۸= TAX8184

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test (اقلام ترازنامه)

A۵۸۱۸۸ ۴	A۴۸۱۸ ۴	A۳۸۱۸ ۴	A۲۸۱۸ ۴	A۱۸۱۸ ۴		
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	N	
.۲۹۹۵۴ ۸	.۰۶۲۵۴ ۸	.۳۴۴۴۱ ۶	.۳۱۷۱۷ ۵	.۳۰۸۳۴ ۴	Mean	Normal Parameters(a,b)
.۳۸۷۵۶ ۶۸	.۴۳۴۴۳ ۱۶	.۵۶۰۱۸ ۴۵	.۴۳۱۵۰ ۸۸	.۴۰۷۶۴ ۸۴	Std. Deviation	
.۱۷۹	.۱۶۲	.۱۳۰	.۱۳۷	.۱۲۴	Absolute	Most Extreme Differences
.۱۷۹	.۱۶۲	.۱۱۹	.۱۳۷	.۱۲۴	Positive	
-.۰۹۶	-.۱۱۱	-.۱۳۰	-.۱۳۲	-.۰۹۵	Negative	
۱.۳۴۸	۱.۲۳۰	۱.۰۱۴	۱.۰۵۸	.۹۶۹	Kolmogorov-Smirnov Z	
.۰۵۳	.۰۹۷	.۲۵۵	.۲۱۳	.۳۰۵	Asymp. Sig. (2-tailed)	

درصد تغییرات دارایی‌های جاری در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= A18184

درصد تغییرات دارایی‌های غیر جاری در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= A28184

درصد تغییرات بدهی‌های جاری در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= A38184

درصد تغییرات بدهی‌های غیر جاری در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= A48184

درصد تغییرات حقوق صاحبان سهام در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= A58184

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test(اقلام صورت سود و زیان)

B۵۸۱۸۴	B۴۸۱۸۴	B۳۸۱۸۴	B۲۸۱۸۴	B۱۸۱۸۴		
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	N	
.۷۸۸۴۱۷	.۲۸۴۹۰۰	.۱۵۷۲۷۳	.۲۱۲۴۴۹	.۲۶۱۶۶۷	Mean	Normal Parameters(a,b)
۲.۳۳۳۴۹۲۲	.۶۳۵۳۱۱۹	.۴۶۸۲۲۲۰	.۴۴۶۲۹۹۶	.۳۶۷۷۸۱۰	Std. Deviation	
.۱۸۹	.۱۴۱	.۱۷۸	.۱۲۲	.۰۹۹	Absolute	Most Extreme Differences
.۱۸۹	.۱۴۱	.۱۲۵	.۱۱۱	.۰۹۹	Positive	
-.۱۲۴	-.۰۶۳	-.۱۷۸	-.۱۲۲	-.۰۶۶	Negative	
۱.۳۴۷	۱.۰۵۴	۱.۲۴۳	.۹۳۹	.۷۶۸	Kolmogorov-Smirnov Z	
.۰۵۳	.۲۱۷	.۰۹۱	.۳۴۱	.۵۹۷	Asymp. Sig. (2-tailed)	

درصد تغییرات درآمد ناشی از فروش کالا و ارائه‌ی خدمات در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= B18184

درصد تغییرات بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته و خدمات ارائه شده در طول = B28184 دوره‌ی ۸۴-۸۱

درصد تغییرات خالص سایردرآمدها و هزینه‌های عملیاتی در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= B38184

درصد تغییرات هزینه‌های مالی در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= B48184

درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= B58184

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test(اقلام صورت وجوه نقد)

C۴۸۱۸۴	C۳۸۱۸۴	C۲۸۱۸۴	C۱۸۱۸۴		
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	N	
-.۱۱۰۴۴۱	.۴۷۶۲۰۵	.۴۰۷۳۵۷	.۳۲۵۳۴۷	Mean	Normal Parameters(a, b)
۱.۷۱۱۹۷۸۴	۱.۴۶۸۶۸۵۰	۱.۰۱۲۱۵۶	۱.۶۰۴۲۹۵۷	Std. Deviation	
.۱۰۰	.۱۱۵	.۱۰۶	.۱۴۹	Absolute	Most Extreme Differences
.۱۰۰	.۱۱۵	.۱۰۶	.۱۴۹	Positive	
-.۰۸۴	-.۰۹۵	-.۰۷۱	-.۱۰۹	Negative	
.۷۱۱	.۸۵۷	.۸۲۳	۱.۰۹۴	Kolmogorov-Smirnov Z	
.۶۹۳	.۴۵۵	.۵۰۷	.۱۸۲	Asymp. Sig. (2-tailed)	

درصد تغییرات وجوه نقد عملیاتی در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= C18184

درصد تغییرات وجوه نقد حاصل از بازده‌ی سرمایه گذاری‌ها و سود پرداختی بابت = C28184 تأمین مالی در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱

درصد تغییرات وجوه نقد سرمایه گذاری در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= C38184

درصد تغییرات وجوه نقد تأمین مالی در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱= C48184

همانطور که ملاحظه می‌شود برای تمام متغیرها $sig > \alpha$ است و در نتیجه فرض H_0 مبنی بر پیروی کردن توزیع داده‌های آنها از آزمون نرمال رد می‌گردد.

۲. در این مرحله برای نرمال کردن توزیع داده‌ها، داده‌هایی را که به طور قابل توجهی در بعضی سال‌ها دارای سوگیری (bias) بوده و یا به عبارت دیگر داده‌های پرت (outliers) تلقی می‌شوند، با توجه به پیشنهاد نرم افزار آماری SPSS حذف می‌کنیم.

۳. در این مرحله بر اساس معنی دار بودن ضریب همبستگی میان درصد تغییرات اقلام ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد از یک سو و درصد تغییرات مالیات از سوی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

دیگر، فرضیه‌های فرعی و اصلی پژوهش آزمون می‌شوند و فرضیه‌های آماری عبارتند از:

فرضیهٔ اصلی اول

رابطهٔ معنی داری میان تغییرات اقلام ترازنامه و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد: H_0

رابطهٔ معنی‌داری میان تغییرات اقلام ترازنامه و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

فرضیهٔ اصلی دوم

رابطهٔ معنی داری میان تغییرات اقلام صورت سود و زیان و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده اوراق بهادار تهران وجود دارد: H_0

رابطهٔ معنی داری میان تغییرات اقلام صورت سود و زیان و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

فرضیهٔ اصلی سوم

رابطهٔ معنی‌داری میان تغییرات اقلام صورت جریان وجوه نقد و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد: H_0

رابطهٔ معنی‌داری میان تغییرات اقلام صورت جریان وجوه نقد و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

۴. در ادامه بر اساس ضریب همبستگی r برای هر یک از دوره‌های مورد مطالعه (۱۳۸۲-۱۳۸۱، ۱۳۸۳-۱۳۸۲و ۱۳۸۴-۱۳۸۳) به صورت مقطعی و برای کل سه دوره در طول چهار سال (۱۳۸۱تا۱۳۸۴) به صورت تجمعی ملاحظه می‌شود که برای تمام اقلام هر یک از صورت‌های مالی بر اساس جدول‌های زیر $\alpha < sig$ است و این امر بیانگر نبودن ارتباط و همبستگی بین متغیرهای مستقل (اقلام صورت‌های مالی) و متغیر وابسته(مالیات) می‌باشد، یعنی در واقع فرضیه‌یH_0 مربوط به هر یک از فرضیه‌های پژوهش رد می‌گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

Correlations(اقلام ترازنامه)

A۵۸۱۸ ۴	A۴۸۱۸ ۴	A۳۸۱۸ ۴	A۲۸۱۸ ۴	A۱۸۱۸ ۴	
.۲۵۷	-.۱۷۹	.۱۶۳	.۰۴۴	.۱۰۴	Pearson Correlation TAX81۸۴
.۰۶۱	.۱۸۸	.۲۱۷	.۷۴۸	.۴۳۴	Sig. (2-tailed)
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	N

Correlations(اقلام صورت سود و زیان)

B۵۸۱۸ ۴	B۴۸۱۸ ۴	B۳۸۱۸ ۴	B۲۸۱۸ ۴	B۱۸۱۸ ۴	
-.۱۱۹	-.۰۶۳	.۲۴۷	.۱۴۷	.۲۳۶	Pearson Correlation TAX۸۱۸۴
.۴۱۷	.۶۵۷	.۰۹۰	.۲۷۵	.۱۰۶	Sig. (2-tailed)
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	N

Correlations(اقلام صورت جریان وجوه نقد)

C۴۸۱۸ ۴	C۳۸۱۸ ۴	C۲۸۱۸ ۴	C۱۸۱۸ ۴	
-.۰۳۳	.۱۵۸	.۰۰۱	-.۱۱۳	Pearson Correlation TAX81۸۴
.۸۲۲	.۲۵۹	.۹۹۳	.۴۲۶	Sig. (2-tailed)
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	N

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۵. در ادامه با توجه به عدم همبستگی تغییرات اقلام صورت‌های مالی و تغییرات مالیات نرم افزار SPSS اجازهٔ ادامهٔ کار را نمی‌دهد اما در صورت وجود همبستگی بین متغیرها، پس از محاسبهٔ ضریب تعیین، با استفاده از آزمون ANOVA و آماره‌ی F به بررسی خطی یا غیر خطی بودن مدل پرداخته تا مناسب بودن روش، رگرسیون خطی برای برازش مدل آزمون شود و در ادامه با استفاده از آمارهٔt پذیرش یا عدم پذیرش ضرایب مربوط به متغیرهای مستقل و عدد ثابت مشخص می‌گردد.

۶. با توجه به موارد ذکر شده هر سه فرضیه‌ی اصلی و چهارده فرضیهٔ فرعی این پژوهش رد می‌گردد، یعنی در واقع فرضیهٔ H_1 مربوط به هر یک از فرضیه‌های اصلی پژوهش به شرح زیر پذیرفته می‌شود:

رابطهٔ معنی داری میان تغییرات اقلام ترازنامه و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

رابطهٔ معنی داری میان تغییرات اقلام صورت سود و زیان و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

رابطهٔ معنی داری میان تغییرات اقلام صورت جریان وجوه نقد و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

۱۱- تجزیه و تحلیل نتایج پژوهش و نتیجه‌گیری

در دنیای واقعی یک پدیده ممکن است تحت تأثیر عامل‌ها و متغیرهای زیادی قرارگیرد. بخشی از این عامل‌ها و متغیرها برای پژوهشگر شناخته شده‌اند و او می‌تواند تأثیر این عامل‌ها (متغیرهای مستقل) را بر پدیدهٔ مورد بررسی تا حدودی مشخص نماید ولی عامل‌های دیگری نیز وجود دارند که یا پژوهشگر از وجود آنها بی اطلاع است و یا اینکه امکان تعیین تأثیر آنها بر متغیر وابسته مورد مطالعه را ندارد.

بررسی کلی پژوهش نشان می‌دهد که کاستن معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی و درآمدهایی که مالیات آنها از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است از سود حسابداری و همچنین افزودن هزینه‌های غیرقابل قبول و خالص اقلام بدهکار و بستانکار حساب تعدیلات سنواتی به آن برای رسیدن به درآمد مشمول مالیات، باعث از بین رفتن همبستگی و رابطه‌ی معنی‌دار میان تغییرات درآمد مشمول مالیات و به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تبع آن مالیات و تغییرات اقلام صورت‌های مالی می‌گردد، زیرا اعمال این فاکتورها بر سود حسابداری بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین می‌باشد و ارتباطی به استانداردهای حسابداری ندارد. در واقع چنانچه در محاسبهٔ درآمد مشمول مالیات معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی ناشی از اختلاف‌های دائمی سود حسابداری و مالیاتی و همچنین درآمدهایی که مالیات آنها به صورت مقطوع از پیش پرداخت شده است، را در نظر نگیریم، می‌توان انتظار داشت که در صورت کم بودن اختلاف‌های موقت میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم، بین تغییرات مالیات محاسبه شده بر اساس درآمد مشمول مالیات جدید و تغییرات اقلام صورت‌های مالی، همبستگی و رابطهٔ معنی داری وجود داشته باشد.

با آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش نیز وجود رابطه‌ی معنی‌دار میان تغییرات اقلام صورت‌های مالی و تغییرات مالیات رد می‌گردد، یعنی در واقع هر سه فرضیه‌ی اصلی پژوهش رد می‌شوند.

۱۱- ۱- پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

۱. با توجه به اینکه مالیات قطعی شرکت‌ها بر اثر اعمال قوانین و مقررات مالیاتی، همبستگی خود را با سود و اقلام صورت‌های مالی از دست می‌دهد، پیشنهاد می‌گردد برای کسانی که می‌خواهند درصد تغییرات مالیات و درآمد مشمول مالیات را با درصد تغییرات اقلام صورت-های مالی بسنجند، نخست با محاسبهٔدرآمد مشمول مالیات بدون اعمال درآمدهایی که مالیات آنها (اغلب با نرخ‌های متفاوت) از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است و هزینه-های مرتبط با آنها و اثر اختلاف‌های دائمی بین سود حسابداری و سود مالیاتی ناشی از الزامات خاص قانونی(مانند درآمدهای مشمول معافیت‌های مالیاتی و هزینه‌های مرتبط با آنها، تعدیلات سنواتی، استهلاک زیان تأیید شدهٔ سال‌های قبل، وجوه قابل وصول دیگر از مأخذ درآمد مشمول مالیات) به چنین مقایسه‌ای دست بزنند و در ادامه، در صورت کشف مدل بر اساس معادلهٔ خط رگرسیون، برای رسیدن به درآمد مشمول مالیات و مالیات واقعی شرکت، از رقم حاصل از مدل، درآمدهایی که مالیات آنها از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است، درآمدهای مشمول معافیت‌های مالیاتی و هزینه‌های مرتبط با آنها، تعدیلات سنواتی، استهلاک زیان تأیید شدهٔ سال‌های قبل، وجوه قابل وصول دیگر از مأخذ درآمد مشمول مالیات و سایر درآمدهای ناشی از اختلاف‌های دائمی را کسر نموده و سپس مالیات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شرکت را بر اساس نرخ ۲۵٪ موضوع مادهٔ ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم محاسبه کرده تا امکان برآورد مالیات شرکت براساس تغییرات اقلام صورت‌های مالی به وجود آید.

۲. علاوه بر اقلام مورد استفاده در این پژوهش، اطلاعات، ارقام و اقلام دیگری نیز در صورت-های مالی وجود دارند که با استفاده از تغییرات آنها شاید بتوان تغییرات مالیات و همچنین تغییرات درآمد مشمول مالیات را(بدون اعمال درآمدهایی که مالیات آنها از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است وهزینه‌های مرتبط با آنها و اختلاف‌های دائمی بین سود حسابداری و سود مالیاتی ناشی از الزامات خاص قانونی) برآورد و پیش‌بینی کرد.

۱۱-۲- پیشنهادهای کاربردی

۱. به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود با توجه به شفاف نبودن شرکت‌ها در بحث مالیات و همچنین به منظور قضاوت دربارهٔ عملکرد حسابداران رسمی، شرکت‌هایی را که بر اساس مادهٔ ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم توسط حسابداران رسمی مورد حسابرسی مالیاتی قرار می‌گیرند، ملزم نماید تا گزارش حسابرسی مالیاتی، مالیات تشخیصی و نیز مالیات قطعی سال قبل خود را در صورت مشخص بودن به همراه صورت‌های مالی اساسی و گزارش حسابرسی مالی سال جدید، ارائه و افشا نمایند.

۲. به سازمان امور مالیاتی و کمیتهٔ تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود که در جهت هماهنگی و تطابق بیشتر قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری ایران، همکاری بیشتری داشته باشند تا اختلاف‌های موقت ناشی از تفاوت در مبانی اندازه‌گیری و زمان بندی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها، به کمترین میزان خود برسد.

۳. به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود به دلیل اهمیت صورت جریان وجوه نقد و همچنین تطابق قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری با پیگیری اصلاح قانون، شرکت‌ها را به ارائهٔ صورت جریان وجوه نقد در کنار ترازنامه و صورت سود وزیان در اظهارنامه‌ی مالیاتی ملزم نماید.

۴. به کمیتهٔ تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود در مورد ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری مربوط به موضوع تخصیص بین دوره‌ای مالیات، به منظور تمایز میان مالیات پرداختی و هزینهٔ مالیات تحقق یافته براساس سود حسابداری(پس از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تعدیل به ازای اختلاف‌های دائمی)، بررسی‌های لازم را انجام دهد.

۱۱-۳- پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

۱. پژوهشی با موضوع مقایسهٔ تغییرات اقلام صورت‌های مالی و تغییرات درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها با دوره‌های زمانی بیشتر و جامعهٔ آماری بزرگتر به تفکیک صنایع مختلف انجام گیرد. به این منظور پیشنهاد می‌گردد علاوه بر پرونده‌های مالیاتی اداره کل مؤدیان بزرگ در تهران، پرونده‌های مالیاتی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار موجود در اداره‌های مالیاتی شهرستان‌ها نیز بررسی شود.

۲. پژوهشی مقایسه‌ای با موضوع مقایسهٔ تغییرات اقلام صورت‌های مالی و تغییرات درآمد مشمول مالیات بدون اعمال درآمدهایی که مالیات آنها (اغلب با نرخ‌های متفاوت) از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است و هزینه‌های مرتبط با آنها و اثر اختلاف‌های دائمی بین سود حسابداری و سود مالیاتی ناشی از الزامات خاص قانونی (مانند درآمدهای مشمول معافیت‌های مالیاتی و هزینه‌های مرتبط با آنها، تعدیلات سنواتی، استهلاک زیان تأیید شدهٔ سال‌های قبل، وجوه قابل وصول دیگر از مأخذ درآمد مشمول مالیات)، با دو نمونهٔ آماری صورت گیرد که در یکی شرکت‌ها توسط مأموران مالیاتی و در دیگری شرکت‌ها (بر اساس ماده‌ی ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم) توسط حسابداران رسمی حسابرسی مالیاتی شده باشند.

۳. پژوهشی مقایسه‌ای میان تغییرات اقلام صورت‌های مالی و تغییرات سود حسابداری شرکت-ها، به منظور پیش‌بینی سود آتی شرکت‌ها انجام گیرد.

۴. پژوهشی مقایسه‌ای میان درصد تغییرات سود حسابداری و درصد تغییرات درآمد مشمول مالیات بدون اعمال درآمدهایی که مالیات آنها (اغلب با نرخ‌های متفاوت) از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است و هزینه‌های مرتبط با آنها و نیز اثر اختلاف‌های دائمی بین سود حسابداری و سود مالیاتی (ناشی از الزامات خاص قانونی) انجام شود، تا بر اساس همبستگی میان آنها در صورت وجود، بتوان میزان تطابق قانون مالیات‌های مستقیم و استانداردهای حسابداری را با توجه به مغایرت‌های بین آنها به دلیل اختلاف‌های موقت بین سود حسابداری و سود مالیاتی (ناشی از تفاوت در مبانی اندازه‌گیری و زمان بندی شناسایی درآمدها و هزینه-ها) اندازه گیری کرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فهرست منابع

۱. بیگ پور، محمد(۱۳۸۳)، حسابرسی مالیاتی ، دانشکده امور اقتصادی، چاپ دوم.

۲. دوانی، غلامحسین(۱۳۸۶)، حسابداری مالیاتی ، انتشارات کیومرث، چاپ هشتم.

۳. رزاقی، محمد(۱۳۸۱)، جزوه‌ی مبانی و قوانین مالیاتی ، دانشکده امور اقتصادی.

۴. ریاحی بلکویی، احمد(۱۳۸۱)، تئوری‌های حسابداری، ترجمه دکتر علی پارسائیان، دفتر پژوهش‌های فرهنگی، چاپ اول.

۵. شباهنگ، رضا(۱۳۸۲)، تئوری حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، جلد دوم، چاپ اول.

۶. کمیتهٔ فنی سازمان حسابرسی(۱۳۸۰)، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابداری، چاپ اول.

۷. منصور، جهانگیر(۱۳۸۲)، قانون مالیات‌های مستقیم ، نشر دیدار، چاپ دوازدهم.

۸. هومن، حیدر علی(۱۳۷۳)، شناخت روش علمی در علوم رفتاری، نشر پارسا.

۹. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری(۱۳۷۶)، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، چاپ اول.

10. J.Ou. (1990),"The information content of nonearning accounting numbers as Earning predictors" *Journal of accounting research* .

11. N.Garrod and Wress." Forcasting earning crath using fundamentals"

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]